

Понятие, признаки и виды налоговой ответственности

Е. Ю. Сабитова

Челябинский государственный университет, Челябинск, Россия

Рассмотрены спорные вопросы понятия и видов налоговой ответственности. Освещены также ее признаки.

Ключевые слова: *налоговая ответственность, виды налоговой ответственности.*

Соотношение налоговой ответственности и других видов ответственности за нарушение налогового законодательства

Специалисты подразделяют все нарушения законодательства о налогах и сборах на три основных вида: 1) налоговые правонарушения; 2) налоговые проступки, содержащие признаки административных правонарушений; 3) налоговые преступления. За эти правонарушения соответственно установлена финансовая (налоговая), административная и уголовная ответственность [1. С. 178; 4. С. 5–6; 8. С. 355–356].

По мнению других специалистов, за нарушение налогового законодательства применяются лишь меры административной и уголовной ответственности. Для выделения налоговой ответственности в качестве самостоятельного вида ответственности нет оснований, поскольку взыскания, установленные Налоговым кодексом РФ (НК РФ), — это меры административной ответственности, которые применяются к налогоплательщикам, налоговым агентам, банкам и другим субъектам налоговых правоотношений за нарушение ими налогового законодательства. С их точки зрения, о налоговой ответственности можно говорить только как о комплексном институте, объединяющем нормы различных отраслей права, направленные на охрану налоговых правоотношений [7. С. 500–501].

По мнению В. А. Кинсбургской, налоговые правонарушения по своей природе являются административными правонарушениями, а налоговая ответственность совпадает с административной не только по содержательным признакам, но и по санкциям [3. С. 106, 108–109].

Подобного мнения придерживается Д. В. Тютин, который характеризует налоговую ответственность как вид административной ответственности [12. С. 276].

По мнению автора статьи, налоговая ответственность не должна считаться разновидностью административно-правовой ответственности. Последняя соответствует административному праву, а налоговая ответственность — налоговому праву. Вывод о самостоятельности налоговой ответственности вытекает: из названия раздела VI НК РФ «Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение»; положения п. 4 ст. 108 НК РФ, согласно которому привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами РФ. Административное право и налоговое право имеют различные предметы регулирования. Различаются они и по процессуальному порядку привлечения к ответственности и ее реализации.

В. В. Мудрых полагает, что ответственность за нарушения налогового законодательства различается по отраслям права и классифицируется как гражданско-правовая, административно-правовая, уголовно-правовая, по нормам налогового права — как финансовая, по нормам трудового права — как дисциплинарная [5. С. 15].

Думается, что гражданско-правовая ответственность в сфере уплаты и взыскания налогов, сборов и страховых взносов отсутствует. Это подтверждается тем, что в случае неуплаты или неполной уплаты налога (сбора, страхового взноса), штрафов и пеней в установленный срок их взыскание с организации, индивидуального предпринимателя или физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, производится в принудительном порядке, предусмотренном ст. 46–48, 104 НК РФ. Дела о взыскании с организаций и индивидуальных предпринимателей обязательных платежей и санкций рассматриваются арбитражными судами как дела, возникающие из админист-

ративных и иных публичных правоотношений (п. 4 ст. 29 АПК РФ). Дела о взыскании с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, рассматриваются судами общей юрисдикции как административные дела о взыскании обязательных платежей и санкций (ч. 1 ст. 286 КАС РФ).

Существует точка зрения, согласно которой налоговая ответственность по своей природе, предмету и методу регулирования представляет собой разновидность (составную часть) финансово-правовой ответственности. Она аргументируется тем, что налоговое право входит в финансовое право в качестве его подотрасли [4. С. 10–16; 8. С. 478–479; 13. С. 48; 14. С. 60].

А. Ю. Смагина разграничивает финансовую и налоговую ответственность следующим образом: финансовая ответственность выполняет правосстановительную функцию, а налоговая — карательную (штрафную) [11. С. 98].

Налоговая ответственность в силу ее специфики нуждается в обособлении и отдельном рассмотрении по следующим основаниям. Во-первых, в статьях раздела шестого НК РФ речь идет об ответственности за налоговые правонарушения. Во-вторых, виды налоговых правонарушений и санкции за их совершение указаны в гл. 16 и 18 НК РФ.

Ряд авторов обоснованно считают налоговую ответственность самостоятельным видом юридической ответственности [Там же. С. 100–101]. Так, А. Д. Прыткова и В. В. Волкова утверждают, что налоговая ответственность имеет следующие характерные признаки, присущие только данному виду ответственности:

- наличие собственной правовой базы в виде законодательства о налогах и сборах;
- особый процессуальный порядок производства по делам о налоговых правонарушениях;
- основанием налоговой ответственности служит виновное совершение налогового правонарушения;
- применение налоговых санкций, имеющих денежное выражение, в том числе взыскание пеней [10. С. 4].

В настоящее время охрана налоговых отношений осуществляется нормами налогового, административного и уголовного права. Это дает основания считать, что существует межотраслевой комплексный институт ответственности за нарушение налоговых правоотношений. Этот институт

охватывает комплекс норм других отраслей права: налогового, административного и уголовного.

Таким образом, существуют три вида ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах:

- 1) налоговая ответственность, предусмотренная НК РФ (гл. 16 и 18);
- 2) административная ответственность, предусмотренная КоАП РФ (ч. 2–15 ст. 14.5, ст. 15.3–15.9, 15.11, 16.22, 19.76);
- 3) уголовная ответственность, предусмотренная УК РФ (ст. 194, 198–199).

Перечисленные виды ответственности различаются между собой:

- 1) по характеру противоправности, то есть они предусмотрены нормами налогового, административного и уголовного права;
- 2) по основаниям применения, то есть основанием налоговой ответственности является налоговое правонарушение, административной — административное правонарушение, уголовной — преступление;
- 3) по характеру санкций, установленных за правонарушения, то есть за налоговые правонарушения предусмотрены взыскания в виде штрафа, за административные правонарушения — административные штрафы, за преступления — уголовные наказания;
- 4) по характеру производства по делам о нарушении законодательства о налогах и сборах, то есть производство по делам о налоговых правонарушениях осуществляется в порядке, установленном гл. 14, 15 НК РФ; производство по делам об административных проступках — в порядке, установленном нормами КоАП РФ и КАС РФ; производство по делам о налоговых преступлениях — в порядке, установленном УПК РФ (ст. 10 НК РФ);
- 5) по лицам, подлежащим ответственности, то есть за налоговые и административные правонарушения несут ответственность организации (юридические лица) и физические лица, а за преступления — только физические лица.

Несмотря на то что названные виды юридической ответственности существенно различаются по всем признакам, некоторые авторы объединяют их родовым понятием «ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах» [3. С. 102]

и даже конструируют общие понятия нарушения законодательства о налогах и сборах и общего состава нарушения налогового законодательства [7. С. 512–515].

В статьях НК РФ используется понятие «ответственность за совершение налогового правонарушения». В литературе это понятие и понятие «налоговая ответственность» применяются как равнозначные [8. С. 478; 14. С. 425]. Вместе с тем понятие ответственности за совершение налогового правонарушения (ст. 101, 101⁴ НК РФ) необходимо отграничивать от понятий «ответственность налогоплательщика (плательщика сбора, страховых взносов) в соответствии с законодательством РФ» (п. 5 ст. 23 НК РФ), «ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах» (п. 13 ст. 101⁴ НК РФ). Ответственность за совершение налогового правонарушения предусмотрена и регулируется НК РФ, а ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах установлена нормами как налогового права, так и административного и уголовного права.

Понятие налоговой ответственности

В НК РФ отсутствует определение понятия «налоговая ответственность». В нем законодатель использовал термин «ответственность за совершение налоговых правонарушений» (названия гл. 15, ст. 107–113 НК РФ).

В литературе понятие налоговой ответственности определяют по-разному.

Б. А. Назаренко определил налоговую ответственность как меру государственного, властного принуждения и процесс сбора доказательств, свидетельствующих о виновности лица, совершившего противоправное деяние, который заканчивается вынесением по установленной процедуре решения о привлечении к налоговой ответственности с учетом обстоятельств, смягчающих и отягчающих вину за совершение налогового правонарушения и применением на его основании налоговой санкции (штрафа) [6. С. 55].

Ю. А. Крохина утверждает, что налоговая ответственность — это обязанность лица, виновного в совершении налогового правонарушения, претерпевать меры государственного принуждения, предусмотренные санкциями НК РФ и применяемые компетентными органами в установленном процессуальном порядке [8. С. 487]. Аналогичного

понимания юридической ответственности за правонарушение в сфере налогообложения придерживается Д. В. Тютин [12. С. 273].

Другие авторы юридическую ответственность за нарушение налогового законодательства понимают как комплекс принудительных мер воздействия карательного характера, применяемых к нарушителям в качестве наказания в установленных законом случаях и порядке [7. С. 499].

Некоторые юристы ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах рассматривают с двух позиций: 1) как обязанность правонарушителя претерпеть лишения в результате применения к нему санкций; 2) как комплекс принудительных мер воздействия карательного характера [15. С. 228].

С трактовкой налоговой ответственности как обязанности лица вряд ли можно согласиться. Будучи субъектом охранительного правоотношения, лицо несет не только обязанность претерпевать меры государственного принуждения, но и обладает определенными правами. Юридическая обязанность — это обеспеченная возможностью государственного принуждения мера должного поведения участника правоотношения, но не сама ответственность.

Нельзя согласиться и с определением ответственности за нарушение налогового законодательства как комплекса принудительных мер карательного характера, применяемых к правонарушителю. Категории ответственности и меры государственного принуждения не равнозначны. Основанием налоговой ответственности является совершение деяния, содержащего все признаки состава налогового правонарушения, а основанием применения налоговых санкций, — кроме того, комплекс смягчающих и отягчающих обстоятельств и другие указанные в законе факторы.

Нельзя отождествлять ответственность и наказание (кару) в связи с тем, что сущность ответственности правонарушителя заключается в том, что он держит ответ за содеянное перед государством в лице его органов, претерпевает порицание и меры государственного принуждения.

Налоговая ответственность — это такое предусмотренное нормами налогового права неблагоприятное для субъекта последствие налогового правонарушения, которое выражается в том, что он держит ответ перед государством за содеянное, претерпевает порицание и материальные лишения, обеспеченные государственным принуждением.

Признаки налоговой ответственности

Можно выделить следующие признаки налоговой ответственности:

- 1) субъект ответственности — правонарушитель (организация или физическое лицо);
- 2) основанием ответственности является налоговое правонарушение, содержащее все признаки его состава, предусмотренного НК РФ;
- 3) за совершение налогового правонарушения законом установлены специфические санкции в виде денежных взысканий (штрафов);
- 4) правонарушитель принуждается государством в процессуальной форме, установленной НК РФ, держать ответ за совершенное правонарушение и претерпевать денежные взыскания.

Виды налоговой ответственности

В теории права юридическую ответственность делят на *позитивную (перспективную)* и *негативную (ретроспективную)* [9. С. 489; 16. С. 14]. В связи с этим и в теории налогового права различают налоговую ответственность позитивную и негативную [8. С. 480].

Позитивная налоговая ответственность — это обусловленное нормами налогового права, выраженное в конкретном поведении и положительно оцениваемое государством позитивное отношение лица к требованиям норм налогового права.

Позитивная налоговая ответственность характеризуется следующими юридическими признаками:

- 1) она возникает, когда на лицо возложена обязанность или лицу предоставлено право на совершение положительных действий;
- 2) материальное (объективное) содержание позитивной ответственности образуют действия, заключающиеся в соблюдении требований налогового права, исполнении и использовании налоговых норм;
- 3) субъективное содержание позитивной ответственности выражается в осознании лицом своего долга перед государством и другими людьми, необходимости подчинения своего поведения нормам налогового права, добровольности исполнения лицом своих обязанностей и реализации прав.

Таким образом, позитивная ответственность — это ответственность, обращенная в настоящее и будущее, ответственное отношение к выполнению лицом своих обязанностей, одобряемое государством.

В отличие от позитивной ответственности, связанной с правомерным поведением налогоплательщика, налогового агента или иного лица, негативная налоговая ответственность наступает за их правомерные действия (бездействие), влекущие применение налоговых санкций.

В зависимости от субъекта налоговой ответственности различают ответственность организаций и ответственность физических лиц. В п. 1 ст. 107 НК РФ указано, что ответственность за совершение налоговых правонарушений несут организации и физические лица в случаях, предусмотренных гл. 16 и 18 НК РФ.

Ученые, отрицающие налоговую ответственность как самостоятельный вид ответственности, выделяют следующие виды юридической ответственности за нарушения налогового законодательства: имущественная (гражданско-правовая), дисциплинарная, материальная, административная и уголовно-правовая [7. С. 499].

Сторонники самостоятельной налоговой ответственности выделяют две ее формы: карательную (штрафную) и праввосстановительную (компенсационную) [2. С. 110; 8. С. 482].

Карательная ответственность возникает в связи с налоговым правонарушением.

Праввосстановительная ответственность применяется не за налоговое правонарушение, а за неисполнение налогоплательщиком (плательщиком сборов, страховых взносов) обязанности уплачивать законно установленные налоги (сборы, страховые взносы). Эта ответственность направлена на обеспечение лицом погашения недоимки и возмещения ущерба от несвоевременной и (или) неполной уплаты налога (сбора, страхового взноса). В отдельных случаях праввосстановительная ответственность сопровождается карательной ответственностью. Это подтверждается тем, что согласно п. 5 ст. 108 НК РФ привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить (перечислить) причитающиеся суммы налога (сбора, страховых взносов) и пени.

Список литературы

1. Бурцев, Д. Г. Основы налогового администрирования: базовый курс: учеб. пособие / Д. Г. Бурцев, Ю. А. Круг, С. Б. Мурашов. — СПб.: Центр подготовки персонала Федер. налог. службы, 2009. — 256 с.
2. Викторова, Н. Г. Налоговое право: крат. курс / Н. Г. Викторова. — СПб., 2010.
3. Кинсбургская, В. А. Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах / В. А. Кинсбургская. — М., 2013.
4. Кучеров, И. И. Административная ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / И. И. Кучеров, И. И. Шереметьев. — М., 2006.
5. Мудрых, В. В. Ответственность за нарушения налогового законодательства: учеб. пособие для вузов / В. В. Мудрых. — М., 2001.
6. Назаренко, Б. А. Налоговая ответственность: проблемы определения понятия и стадии возникновения / Б. А. Назаренко // Ученые труды Российской академии адвокатуры и нотариата. — 2014. — № 4 (35). — С. 52–55.
7. Налоговое право: учеб. для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. — М.: Альпина Паблишер, 2015. — 796 с.
8. Налоговое право России: учеб. для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина. — М., 2005.
9. Проблемы общей теории права и государства: учеб. для вузов / под общ. ред. В. С. Нерсесянца. — М.: Норма, 2006. — 832 с.
10. Прыткова, А. Д. Понятие налоговой ответственности в современном российском праве / А. Д. Прыткова, В. В. Волкова. — URL: <http://cscb.su/n/020601/020601009.htm> (дата обращения 02.09.2021).
11. Смагина, А. Ю. Налоговая ответственность как вид юридической ответственности / А. Ю. Смагина // Вектор науки ТГУ. Сер.: Юридические науки. — 2016. — № 3 (26). — С. 98–102.
12. Тютин, Д. В. Налоговое право: курс лекций / Д. В. Тютин. М.: РАП; Эксмо, 2009. — 432 с.
13. Финансовое право: учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. — М.: Юристъ, 2002. — 600 с.
14. Финансовое право: учебник / отв. ред. М. В. Карасёва. — М.: Юристъ, 2006. — 592 с.
15. Финансовое право для экономических специальностей / под общ. ред. С. О. Шохина. — М., 2006.
16. Хачатуров, Р. Л. Юридическая ответственность / Р. Л. Хачатуров, Р. Г. Ягутян. — Тольятти: Междунар. акад. бизнеса и банк. дела, 1995. — 200 с.

Дата поступления: 22.10.2021

Дата принятия к опубликованию: 30.10.2021

Сведения об авторе

Сабитова Елена Юрьевна — кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры конституционного права и муниципального права Института права Челябинского государственного университета, Челябинск, Россия. eysabitova@mail.ru

Библиографическое описание: Сабитова, Е. Ю. Понятие, признаки и виды налоговой ответственности / Е. Ю. Сабитова // Вестник Челябинского государственного университета. Серия: Право. — 2021. — Т. 6, вып. 3. — С. 28–33. — DOI: 10.47475/2618-8236-2021-16304.

The Concept, Signs and Types of Tax Liability

E. Y. Sabitova

Chelyabinsk State University, Chelyabinsk, Russia. eysabitova@mail.ru

The article discusses controversial issues of the concept and types of tax liability. Its signs are also highlighted.

Keywords: *tax liability, types of tax liability.*

References

1. Burtsev D. G., Krug Yu. A., Murashov S. B. *Osnovy nalogovogo administrirovaniia: bazovyy kurs* [Fundamentals of tax administration: basic course]. St. Petersburg: Federal Tax Service Personnel Training Center, 2009. 256 p. (In Russ.).
2. Viktorova N. G. *Nalogovoe pravo* [Tax law]. St. Petersburg, 2010. (In Russ.).
3. Kinsburskaya V. A. *Otvetstvennost' za narushenie zakonodatel'stva o nalogakh i sborakh* [Responsibility for violation of legislation on taxes and fees]. Moscow, 2013. (In Russ.).
4. Kucherov I. I., Sheremetyev I. I. *Administrativnaia otvetstvennost' za narusheniia zakonodatel'stva o nalogakh i sborakh* [Administrative responsibility for violations of legislation on taxes and fees]. Moscow, 2006. (In Russ.).
5. Mudrykh V. V. *Otvetstvennost' za narusheniia nalogovogo zakonodatel'stva* [Responsibility for violations of tax legislation]. Moscow, 2001. (In Russ.).
6. Nazarenko B. A. *Nalogovaia otvetstvennost': problemy opredeleniia poniatii i stadii vozniknoveniia* [Tax liability: problems of definition of the concept and the stage of occurrence]. *Uchenye trudy Rossiyskoy akademii advokatury i notariatata* [Scientific works of the Russian Academy of Advocacy and Notary], 2014, no. 4 (35), pp. 52–55. (In Russ.).
7. Pepelyaev S. G. (ed.). *Nalogovoe pravo* [Tax law]. Moscow, Alpina Publ., 2015. 796 p. (In Russ.).
8. Krokhin Yu. A. (ed.). *Nalogovoe pravo* [Tax law]. Moscow, 2005. (In Russ.).
9. Nersesyants V. S. (ed.). *Problemy obshchey teorii prava i gosudarstva* [Problems of the general theory of law and the state]. Moscow, 2006. 832 p. (In Russ.).
10. Prytkova A. D, Volkova V. V. *Poniatie nalogovoy otvetstvennosti v sovremennom rossiyskom prave* [The concept of tax liability in modern Russian law]. Available at: <http://cscb.su/n / 020601/020601009.htm>, accessed 02.09.2021. (In Russ.).
11. Smagina A. Yu. *Nalogovaia otvetstvennost' kak vid iuridicheskoy otvetstvennosti* [Tax liability as a type of legal liability]. *Vektor nauki TGU. Ser.: Iuridicheskie nauki* [Vector of Science TSU. Series: Legal Sciences], 2016, no. 3 (26), pp. 98–102. (In Russ.).
12. Tyutin D. V. *Nalogovoe pravo* [Tax law]. Moscow, RAP, Eksmo, 2009. 432 p. (In Russ.).
13. Khimicheva N. I. (ed.). *Finansovoe pravo* [Financial law]. Moscow, Jurist, 2002. — 600 p. (In Russ.).
14. Karaseva M. V. (ed.). *Finansovoe pravo* [Financial law]. Moscow, Jurist, 2006. 592 p. (In Russ.).
15. Shokhin S. O. (ed.). *Finansovoe pravo dlia ekonomicheskikh spetsial'nostey* [Financial law for economic specialties]. Moscow, 2006. 228 p. (In Russ.).
16. Khachaturov R. L., Yagutyan R. G. *Iuridicheskaiia otvetstvennost'* [Legal responsibility]. Togliatti: International Academy of Business and Banking, 1995. 200 p. (In Russ.).